Impôt sur le revenu

Nouvelles techniques

N° 30 *le 21 mai 2004*

Dans ce numéro

Revenu payé d'avance – Application du paragraphe 9(1) ou de l'alinéa 12(1)*a*)?

Retenue d'impôt sur les intérêts

Calcul et attribution des revenus et pertes d'une société de personnes

Opérations de transfert de pertes intersociétés

Caractère raisonnable de la rémunération des actionnaires et des gestionnaires

Intérêts avant jugement

Évitement fiscal

Impôt sur les charges sociales et crédit pour impôt étranger

Pertes agricoles restreintes (article 31)

La Direction générale de la politique et de la planification produit les *Nouvelles techniques de l'impôt*. Celles-ci sont fournies uniquement à des fins d'information et ne remplacent pas la loi. Si vous avez des commentaires ou des suggestions à formuler sur les sujets traités dans cette publication, veuillez les faire parvenir à l'adresse suivante :

Direction des décisions en impôt
Direction générale de la politique et de la planification
Agence du revenu du Canada
Ottawa ON K1A 0L5

Les *Nouvelles techniques de l'impôt* sont accessibles sur le site Internet de l'Agence du revenu du Canada à **www.arc.gc.ca**.

Ce numéro comprend des sujets d'intérêt courant discutés à la conférence annuelle de l'**Association canadienne d'études fiscales** qui a eu lieu à Montréal du 21 au 23 septembre 2003 par Paul Lynch, directeur, Division des industries financières, et par Daryl Boychuk, gestionnaire, Section des sociétés de personnes, tous deux de la Direction des décisions en impôt, Direction générale de la politique et de la législation, de l'Agence des douanes et du revenu du Canada (ADRC).

Revenu payé d'avance – Application du paragraphe 9(1) ou de l'alinéa 12(1)*a*)?

Il existe présentement de l'incertitude au sujet de la portée et de l'application du concept de « qualité de revenu » qui origine de la décision *Kenneth B.S. Robertson Ltd.*[1]. Il existe également de l'incertitude en ce qui concerne l'interrelation entre le « test de qualité de revenu » et la notion de « revenu gagné » aux fins de la *Loi*. Ainsi, il n'est pas clair si le test de qualité du revenu s'applique aux sommes non gagnées visées à l'alinéa 12(1)*a*) ou de quelle manière il s'y applique.

Dans deux décisions récentes (le jugement *Blue Mountain Resorts Limited*[2] de la Cour canadienne de l'impôt et l'arrêt *Compagnie Meloche inc.*[3] de la Cour d'appel du Québec), les tribunaux ont appliqué l'alinéa 12(1)*a*), et non le paragraphe 9(1), à du revenu payé d'avance qui, selon toute vraisemblance, avait la qualité de revenu. Malheureusement, les tribunaux ne se sont pas prononcés expressément sur la question de la qualité de revenu. Dans le jugement *Blue Mountain Resorts Limited*, la Cour s'est contentée de déclarer que l'affaire pouvait être tranchée à la lumière des dispositions législatives en cause, à savoir les alinéas 12(1)*a*) et 20(1)*m*). Dans l'arrêt *Compagnie Meloche inc.*, la Cour d'appel du Québec a jugé que la partie des frais se rapportant à des services à rendre constituait un revenu non gagné au moment de sa réception par le contribuable et que ce dernier pouvait réclamer une provision en vertu de l'alinéa 20(1)*m*) à cet égard.

Nous croyons toutefois comprendre que, se fondant sur des décisions comme *Burrard Yarrows Corporation*[4], *Kenneth B.S. Robertson Ltd.* et *Ikea Limited*[5], l'ADRC a, à quelques reprises par le passé, appliqué le

Pour vous servir encore mieux !
More Ways to Serve You!

Agence du revenu du Canada | Canada Revenue Agency

Canada

This publication is available in English.

paragraphe 9(1) à du revenu payé d'avance visé à l'alinéa 12(1)*a*) qui, selon toute vraisemblance, n'était assortis d'aucune condition ou restriction quant à son utilisation par le bénéficiaire.

Question 1

Quelles sont les conséquences pratiques de l'application du paragraphe 9(1) ou de l'alinéa 12(1)*a*) au revenu payé d'avance?

Réponse 1

Le paragraphe 9(1) et l'alinéa 12(1)*a*) ont tous deux pour effet d'inclure des sommes dans le revenu du contribuable. Toutefois, l'alinéa 20(1)*m*) ne permet au contribuable de réclamer une provision qu'à l'égard des sommes incluses dans le revenu en vertu de l'alinéa 12(1)*a*). En d'autres termes, la provision prévue à l'alinéa 20(1)*m*) ne s'applique pas aux sommes incluses dans le revenu du contribuable en vertu de l'article 9.

L'application des alinéas 12(1)*a*), 12(1)*e*) et 20(1)*m*) au revenu payé d'avance permet de reporter la réalisation de ce revenu jusqu'au moment où les services sont effectivement rendus ou les marchandises effectivement livrées. Aux termes de l'alinéa 12(1)*a*), le revenu payé d'avance est inclus dans le revenu du contribuable dans l'année où il est reçu, mais le contribuable peut réclamer la provision prévue à l'alinéa 20(1)*m*). Ce mécanisme d'inclusion et de déduction permet la réalisation de ces revenus au fur et à mesure que les prestations les justifiant sont effectuées. Avec ce mécanisme, la fourniture des services ou la livraison des marchandises entraîne la réalisation du revenu pour fins fiscales.

L'application du paragraphe 9(1) au revenu payé d'avance se traduit par l'inclusion des sommes dans le revenu du contribuable dès le départ. Suivant cette méthode, le paiement anticipé est inclus en totalité dans le revenu du bénéficiaire dans l'année de sa réception. Qui plus est, aux termes des alinéas 18(1)*a*) et 18(1)*e*), aucune déduction ou provision n'est en règle générale admise dans l'année de la réception pour tenir compte des obligations que le bénéficiaire doit exécuter ou remplir au cours des années subséquentes. Le contribuable sera autorisé à déduire au cours d'une année d'imposition donnée des sommes se rapportant aux obligations qu'il a contractées envers le payeur lorsqu'il engagera effectivement un débours ou une dépense au cours de l'année d'imposition en question.

Question 2

Quelle est la position actuelle de l'ADRC au sujet de l'application de l'alinéa 12(1)*a*) et du paragraphe 9(1) au revenu payé d'avance qui, selon toute vraisemblance, a la qualité de revenu?

Réponse 2

Nous avons récemment entrepris un examen de la question de l'application de l'alinéa 12(1)*a*) et du paragraphe 9(1) au revenu payé d'avance. À la lumière de cette analyse, l'ADRC est maintenant d'avis que, en principe, le mécanisme d'inclusion et de déduction prévu aux alinéas 12(1)*a*), 12(1)*e*) et 20(1)*m*) devrait s'appliquer aux sommes reçues au cours d'une année par un contribuable dans le cours des activités d'une entreprise au titre des services non rendus ou des marchandises non livrées avant la fin de l'année ou qui, pour toute autre raison, peuvent être considérées comme n'ayant pas été gagnées durant cette année ou une année antérieure. Ce mécanisme d'inclusion et de déduction est un régime statutaire spécifique d'imposition de certains types de revenu payé d'avance. Il assure normalement un rattachement plus étroit des produits et des charges et, en conséquence, permet généralement d'obtenir une image plus fidèle du bénéfice d'un contribuable pour une période donnée.

Question 3

Le mécanisme d'inclusion et de déduction prévu aux alinéas 12(1)*a*), 12(1)*e*) et 20(1)*m*) s'applique-t-il dans tous les cas?

Réponse 3

Non. Dans certains cas, l'application du mécanisme d'inclusion et de déduction prévu aux alinéas 12(1)*a*), 12(1)*e*) et 20(1)*m*) peut s'avérer inapproprié ou inadéquat, compte tenu de l'économie de la *Loi*. Dans certains cas, l'inclusion dans le revenu des sommes reçues par un contribuable dans l'année de leur réception en vertu du paragraphe 9(1) peut s'avérer plus approprié et davantage en accord avec l'économie ou l'esprit de la *Loi*. Là encore, c'est après avoir examiné l'ensemble des faits et des circonstances entourant une situation donnée qu'il sera possible de déterminer s'il y a lieu d'appliquer le paragraphe 9(1). Cette détermination doit se faire au cas par cas.

Question 4

L'ADRC pourrait-elle donner quelques exemples généraux de situations dans lesquelles c'est le paragraphe 9(1), et non l'alinéa 12(1)*a*), qui s'appliquerait au revenu payé d'avance?

Réponse 4

À titre d'exemple, un paiement anticipé devrait normalement être inclus dans le revenu du contribuable dès sa réception, aux termes du paragraphe 9(1), lorsque, compte tenu des circonstances, il est établi que les actes que le contribuable doit accomplir et/ou les obligations qui lui sont imposées en vertu du contrat ont été exécutés en grande partie au moment de la réception du paiement anticipé ou peu de temps après. Sur ce point, on peut se reporter à l'arrêt *Dixie Lee (Maritimes) Ltd*[6]. En pareil cas, on pourrait soutenir que la « méthode d'inclusion sur réception » constitue la meilleure façon de refléter la situation fiscale du bénéficiaire. Les actes ou les obligations qu'il resterait encore au contribuable à accomplir ne seraient pas suffisamment importants pour justifier l'application du mécanisme d'inclusion et de déduction prévu aux alinéas 12(1)*a*), 12(1)*e*) et 20(1)*m*).

La « méthode d'inclusion sur réception » s'imposerait aussi dans les cas où l'entente conclue entre le contribuable et son client stipulerait légalement qu'il serait loisible au contribuable de retenir le paiement anticipé effectué par le client dans tous les cas et ce, peu importe que les services ou les marchandises ne soient en fait jamais fournis. En d'autres termes, en vertu de ce genre de clause, le contribuable serait autorisé à conserver le paiement anticipé même si le contribuable ne remplit pas les obligations qu'il a contractées et est en défaut. En pareil cas, le versement anticipé reçu par le contribuable ne peut être considéré comme une somme reçue au titre de services non rendus ou de marchandises non livrées avant la fin de l'année. On pourrait soutenir qu'une telle disposition contractuelle a pour effet de dissocier le paiement anticipé des services à rendre ou des marchandises à livrer. En présence de ce type de clause, le lien entre le paiement anticipé et la prestation — services ou marchandises — à exécuter n'existe pas ou n'est pas suffisant pour donner lieu à l'application de l'alinéa 12(1)*a*). En conséquence, les sommes reçues selon ces modalités seront en règle générale incluses dans le revenu du contribuable dès leur réception, conformément au paragraphe 9(1), sans possibilité d'en déduire une partie en tant que provision en vertu de l'alinéa 20(1)*m*).

Question 5

Que peut-on faire pour dissiper les doutes, dans un cas donné, au sujet de l'application de l'alinéa 12(1)*a*) et du paragraphe 9(1) au revenu payé d'avance?

Réponse 5

Nous recommandons évidemment aux contribuables qui ont des doutes au sujet de l'application de l'alinéa 12(1)*a*) et du paragraphe 9(1) dans une situation donnée de soumettre une demande de décision anticipée en matière d'impôt sur le revenu.

Retenue d'impôt sur les intérêts

La *Loi* prévoit certaines exceptions à la règle normale de retenue d'impôt sur les intérêts imposée en vertu de la partie XIII. La plus connue de ces exceptions a trait aux titres de créance contractés auprès d'une personne avec qui une société n'a aucun lien de dépendance (sous-alinéa 212(1)*b*)(vii)).

Depuis la cause *Financement d'équipement Capital Générale Électrique Inc.*[7] (*Capital GE*), il existe une certaine confusion concernant l'application de l'exception prévue au sous-alinéa 212(1)*b*)(vii) de la *Loi* à des titres de créance dont les termes ont été modifiés.

Question 1

L'ADRC peut-elle fournir des indications sur la manière qu'elle entend appliquer la *Loi* sur cette question?

Réponse 1

Dans la cause *Capital GE*, la Cour d'appel fédérale a statué que la question consistait à savoir si une nouvelle obligation avait été créée en raison des modifications apportées aux titres de créance. Il a été établi que les billets en question avaient quatre dispositions fondamentales, soient les suivantes :

1. l'identité du débiteur;
2. le montant du principal;
3. les intérêts exigibles;
4. la date d'échéance.

Dans les faits, les trois dernières dispositions ont été modifiées (c.-à-d. le montant du principal, les intérêts exigibles et la date d'échéance). La Cour d'appel fédérale a conclu que ces changements modifiaient de façon importante les dispositions de l'obligation de sorte que celle-ci est devenue une nouvelle obligation pour l'application du sous-alinéa 212(1)*b*)(vii) de la *Loi*. De plus, la Cour a indiqué expressément qu'en *common law*, il n'était pas nécessaire qu'il y ait une novation pour avoir une nouvelle dette aux fins du sous-alinéa 212(1)*b*)(vii) de la *Loi*.

Nous sommes d'avis que la décision dans la cause *Capital GE* va dans le même sens que l'opinion que nous avons exprimées dans le numéro 14 des *Nouvelles*

techniques de l'impôt sur le revenu. Nous avions alors indiqué qu'en *common law*, une résiliation de la dette obligataire est impliquée lorsque les parties modifient ses conditions d'une manière qui lui substitue une nouvelle dette entièrement étrangère à l'originale ou, du moins, tellement étrangère à l'originale qu'il existe un écart fondamental entre les deux.

Au Québec, si la modification des conditions de la dette obligataire initiale est telle qu'elle entraîne une novation (acquittement de la dette obligataire initiale et son remplacement par une autre) selon le droit pertinent en matière de contrats, il est raisonnable de considérer qu'une nouvelle dette a été créée aux fins de l'impôt sur le revenu.

Question 2

Avez-vous examiné cette question dans le cadre d'une demande de décision anticipée depuis la cause *Capital GE*?

Réponse 2

Oui, depuis cette cause, nous avons traité cette question dans le cadre d'une demande de décision anticipée. Dans cette situation, les termes de la dette étaient modifiés principalement de trois façons. Le paiement des intérêts a été reporté jusqu'à l'échéance de la dette alors que les termes initiaux prévoyaient le paiement des intérêts sur une base courante. Les garanties sur les intérêts des créanciers et le ratio de conversion de la dette ont aussi été modifiés. Dans cette situation, nous avons conclu que l'obligation initiale a continué d'exister et qu'une nouvelle obligation n'a pas été créée pour les fins du sous-alinéa 212(1)*b*)(vii) de la *Loi*.

Question 3

Le passage final de l'alinéa 212(1)*b*) de la *Loi* réfère à des intérêts qui sont calculés en fonction « des recettes, des bénéfices, de la marge d'autofinancement, du prix des marchandises ou d'un critère semblable » et réputé que ces intérêts ne sont pas des intérêts pour l'exemption de retenue à la source. Cette législation cause des problèmes aux fiscalistes dans le cas d'une dette où les termes peuvent prévoir des ajustements du taux d'intérêt à la hausse ou à la baisse de temps à autre pendant la durée de l'emprunt lorsque ces ajustements sont basés sur un ratio de certaines dettes sur le bénéfice avant intérêts, impôts et amortissement de l'emprunteur (BAIIA). L'ADRC peut-elle commenter l'application de cet alinéa dans ce contexte?

Réponse 3

Le libellé du passage final de l'alinéa 212(1)*b*) de la *Loi* est très large. Notre réaction initiale est à l'effet qu'une clause comme celle qui est décrite dans la question peut très bien être visée par le passage final de l'alinéa 212(1)*b*) de la *Loi*, de sorte que l'exemption de retenue à la source ne s'appliquerait pas.

Question 4

Avez-vous examiné cette question dans le cadre d'une demande de décision anticipée?

Réponse 4

Bien que nous ayons eu beaucoup de demandes d'interprétation technique sur cette question, nous n'avons pas eu de demande formelle de décision anticipée. Il nous fera plaisir d'examiner cette question dans le cadre d'une demande de décision anticipée si nous avons la possibilité d'examiner les projets du prêt et les détails de tous les faits pertinents se rapportant à l'emprunteur.

Calcul et attribution des revenus et pertes d'une société de personnes

Question 1

Lors de la discussion en groupe de l'an dernier sur les sociétés de personnes, l'ADRC a indiqué qu'un « salaire » versé à un associé n'était pas déductible lors du calcul du revenu de la société de personnes. Certains praticiens se sont demandés si cette position était conforme à la jurisprudence (en l'occurrence, l'affaire *Archbold c. La Reine*[8]) et les diverses lois provinciales sur les sociétés de personnes (qui n'interdisent pas le versement d'une rémunération à un associé si les associés se sont expressément entendus pour le faire). Vu les doutes qui ont été exprimés, l'ADRC a-t-elle reconsidéré sa position sur le traitement fiscal du « salaire » versé à un associé?

Réponse 1

L'ADRC maintient que le « salaire » versé à un associé n'est pas déductible lors du calcul du revenu de la société de personnes. À notre avis, le fait pour un associé de recevoir un revenu d'emploi d'une société de personnes serait incompatible avec les rapports juridiques qui définissent une société de personnes (c.-à-d. la relation qui existe entre des personnes qui exploitent une entreprise en commun en vue de réaliser un bénéfice). Autrement dit, l'associé participe à l'exploitation de l'entreprise de la société de personnes et n'est pas son employé.

Question 2

Quels arguments juridiques peut-on invoquer pour conclure qu'un associé ne peut pas être un employé de la société de personnes?

Réponse 2

Chacun des associés d'une société de personnes exploite une entreprise tant à titre de mandant qu'à titre de mandataire des autres associés constituant la société de personnes. En conséquence, un contrat de travail conclu entre tous les associés de la société de personnes et l'un de ses associés en particulier reviendrait, pour cet associé, à signer un contrat en vue de travailler pour soi-même. Une telle entente serait nulle en droit. La Cour canadienne de l'impôt a examiné cette question dans l'affaire *Crestglen Investments Limited c. M.R.N.*[9] et en est arrivée à la même conclusion :

> *[TRADUCTION] Le traitement fiscal du revenu tiré par un associé d'une société en nom collectif est le même qu'il s'agisse de sommes distribuées par la société ou d'argent affecté aux services de gestion de la société. Un associé ne peut donc être un employé d'une société de personnes qui est en mesure de conclure un contrat de travail avec la société [...]*

Question 3

En supposant que l'associé n'est pas payé au moyen d'un salaire reçu en tant qu'employé de la société de personnes mais qu'il est rémunéré en fonction d'une formule (p. ex. heures facturées), l'ADRC est-elle prête à considérer que cette somme est déductible du revenu de la société de personnes?

Réponse 3

Aux termes d'une disposition des diverses lois sur les sociétés en nom collectif des provinces de droit commun, aucun associé n'a droit à une rémunération pour sa participation à la conduite de l'entreprise de la société de personnes, sous réserve de toute entente entre les associés. En conséquence, ces lois n'interdisent pas aux associés de convenir de rémunérer un ou plusieurs d'entre eux en fonction notamment des heures facturées ou des recettes générées.

Bien que le versement d'une rémunération à un associé qui participe à la conduite de l'entreprise de la société de personnes ne soit pas strictement interdit, il ne s'ensuit pas nécessairement qu'une telle rémunération constitue une dépense déductible lors du calcul du revenu de la société de personnes. Il y a au moins deux raisons pour lesquelles une déduction ne conviendrait pas.

Premièrement, si la déduction était autorisée, l'associé tirerait deux sources de revenu de l'exploitation d'une seule entreprise :

1) la rémunération (qui ne constituerait pas un revenu tiré de l'exploitation de l'entreprise de la société de personnes, étant donné qu'elle serait une dépense pour la société de personnes);
2) la part des revenus ou des pertes de la société de personnes attribuée à cet associé.

En second lieu, autoriser une déduction lors du calcul du revenu tiré de l'entreprise d'une société de personnes reviendrait à permettre à l'associé qui reçoit la rémunération de se prévaloir d'une déduction au titre d'une somme qu'il se paierait à lui-même.

Ainsi, à notre avis, toute rémunération versée à un associé pour un travail effectué dans le cadre de l'entreprise d'une société de personnes peut à juste titre être considérée comme une distribution du revenu ou un prélèvement sur le capital et ne serait pas déductible lors du calcul du revenu d'une société de personnes.

Question 4

Existe-t-il des circonstances dans lesquelles la somme versée à un associé serait déductible lors du calcul du revenu de la société de personnes?

Réponse 4

Il existe des circonstances dans lesquelles nous permettrions à une société de personnes de déduire une somme versée à un associé. Ainsi, nous serions disposés à permettre une déduction du calcul du revenu d'une société de personnes dans le cas des honoraires versés à un associé si les honoraires en question sont payés en contrepartie de services fournis à la société de personnes par l'associé à d'autres titres qu'en qualité d'associé (c.-à-d. si les services ne sont pas reliés à la détention de sa participation dans la société de personnes). Autrement dit, les services sont fournis par l'associé dans le cadre de l'exploitation d'une entreprise distincte de celle qui est exploitée par la société de personnes. En conséquence, le problème créé par le fait de tirer deux sources de revenu d'une seule entreprise ne se pose pas ici, étant donné que la somme versée à l'associé est incluse dans le revenu tiré par cet associé de l'entreprise distincte. De plus, lorsque l'associé fournit des services à la société de personnes autrement qu'en sa qualité d'associé, nous serions prêts à accepter que l'entente aux termes de laquelle ces services sont fournis ne contrevient pas au principe interdisant de conclure un contrat avec soi-même. Toutefois, pour éviter l'incertitude au sujet de la déductibilité de ces

paiements, nous dissuadons les contribuables de conclure des contrats de services directement avec la société de personnes mais les encourageons à conclure de tels contrats par l'intermédiaire d'une entité distincte.

Question 5

La Cour canadienne de l'impôt a rendu une décision selon la procédure informelle en 1995 dans l'affaire *Archbold c. La Reine* à l'effet que la somme versée à un associé sous forme de « salaire » était déductible lors du calcul du revenu de la société de personnes. Quelle est l'opinion de l'ADRC au sujet de cette décision?

Réponse 5

L'affaire *Archbold* portait sur une société de personnes composée du mari et de la femme. Celle-ci recevait une commission sur le chiffre d'affaires brut de la société de personnes. La Cour a accepté que le paiement de cette somme, qui était qualifiée de salaire, était déductible lors du calcul du revenu de la société de personnes, créant ainsi une perte pour le mari. Pour en arriver à cette conclusion, le juge Lamarre Proulx s'est attardé sur le fait que la loi sur les sociétés en nom collectif de la province en cause dans cette affaire ne faisait pas obstacle sur le plan légal à la réception par l'associé d'un salaire versé par la société de personnes.

À notre avis, la décision *Archbold* n'établit aucun fondement en droit permettant de considérer ce type de versement comme une dépense de la société de personnes. Ainsi que nous l'avons dit dans notre réponse à la question 4, le fait que la loi n'interdise pas le versement d'une rémunération n'est pas suffisant en soi pour garantir que le paiement est déductible lors du calcul du revenu d'une société de personnes. Nous sommes d'avis que la rémunération versée à un associé ne sera considérée comme une dépense que si elle est payée dans les circonstances évoquées dans notre réponse à la question 4. À notre avis, la somme payée dans l'affaire *Archbold* ne correspond pas à ce type de paiement et, par conséquent, nous n'avons pas l'intention de considérer la décision *Archbold* comme un précédent dans d'autres cas.

Question 6

Quelle est la position de l'ADRC sur les parts privilégiées, c'est-à-dire sur les parts d'une société de personnes qui donnent à leur titulaire le droit à une part préférentielle des profits ou des pertes de la société de personnes? Prenons le cas d'une situation où la société de personnes émet deux types de participations. En contrepartie de l'apport de certains biens dans la société de personnes ou de ses connaissances spécialisées, le contribuable A acquiert une part « privilégiée » dans la société de personnes. Cette part privilégiée lui donne le droit de recevoir, prioritairement à certains ou à la totalité des autres associés, un montant prédéterminé de revenus de la société de personnes, de perte de celle-ci, de ces comptes de ressources ou des autres sommes de la société de personnes dont il est tenu compte pour le calcul du revenu de cet associé aux fin de la *Loi*. Cette part privilégiée lui confère également un droit fixe au capital de la société de personnes en cas de liquidation ou de rachat d'une telle participation dans cette société de personnes. Les contribuables B et C pourraient acquérir des parts qui leur donnent droit à une quote-part proportionnelle du reliquat des revenus, des pertes, des comptes de ressources ou des autres sommes ainsi que du capital de la société de personnes subsistant à la suite du règlement de la participation du contribuable A.

Réponse 6

À notre avis, rien n'empêche la création de parts assorties de droits différents en ce qui concerne le partage des revenus, des pertes ou des autres attributs de la société de personnes. Toutefois, le partage de ces attributs fiscaux pourrait être assujetti à l'article 103 de la *Loi*. Afin d'établir si l'article 103 s'applique, nous déterminerions si l'une des principales raisons justifiant les deux catégories de participation est de réduire les impôts ou de différer le paiement des impôts, ou dans le cas où plusieurs associés ont, entre eux, un lien de dépendance, si le montant du revenu ou de la perte attribué au contribuable A était raisonnable, dans les circonstances, compte tenu du capital investi et du travail effectué.

Opérations de transfert de pertes intersociétés

Un des éléments essentiels de la planification fiscale des sociétés consiste à éviter qu'un des membres d'un groupe de sociétés paie de l'impôt sur le revenu alors qu'un autre se retrouve dans une situation de perte. Pour éviter cette situation, les sociétés effectuent des opérations pour transférer des revenus ou des déductions. Bien que cette question ne saurait être considérée comme nouvelle, il est utile de se rappeler ce qu'il faut faire et ne pas faire.

Question 1

Quels sont les paramètres essentiels des opérations de transfert de pertes et quels en sont les fondements juridiques?

Réponse 1

Pour commencer, toutes les opérations envisagées doivent être légalement valides et satisfaire par ailleurs aux dispositions techniques de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Le seul impératif technique est l'application de la disposition générale anti-évitement (la DGAÉ), et en particulier le paragraphe 245(4), à savoir si l'opération envisagée risque d'entraîner un abus. Comme le signale le ministère des Finances dans ses notes explicatives relatives à la DGAÉ, le transfert de revenus ou de déductions au sein d'un groupe de sociétés affiliées ne tombe normalement pas sous le coup de l'article 245 étant donné qu'habituellement on ne considère pas que ces opérations entraînent des abus.

Ainsi qu'il ressort de certaines de ses dispositions, dont les paragraphes 69(11) et 111(4) à 111(5.2), la *Loi* comporte un mécanisme qui a pour effet de restreindre le droit des sociétés de se prévaloir des pertes, des déductions ou des crédits d'impôt d'une société non affiliée. Toutefois, ces restrictions ne s'appliquent pas aux opérations conclues entre sociétés affiliées. Qui plus est, plusieurs autres dispositions de la *Loi*, notamment celles relatives à la minimisation des pertes, empêchent de reconnaître les pertes subies à l'occasion d'opérations effectuées au sein d'un groupe de sociétés. Nous pouvons en conclure qu'il existe dans la *Loi* un mécanisme qui permet de reconnaître et de constater certaines opérations conclues entre des sociétés affiliées comme s'il s'agissait d'opérations effectuées par le même groupe de sociétés.

Question 2

Pouvez-vous nous exposer un cadre général pour les transferts de pertes intersociétés?

Réponse 2

De façon générale, nous considérons ces opérations comme un moyen de consolider la position fiscale du groupe. La plus grande partie des renseignements que nous exigeons lorsque nous somme saisis d'une demande de décision anticipée portant sur une opération de transfert de pertes intersociétés se rapporte à cette opération.

Question 3

Quels renseignements doivent être fournis dans le cadre d'une demande de décision anticipée portant sur la consolidation de pertes?

Réponse 3

Nous demandons trois choses :

1. un sommaire explicite des pertes accumulées et des revenus imposables pour toutes les années pertinentes et pour toutes les compagnies concernées et la période de temps au cours de laquelle ces sociétés ont été ou s'attendent à être affiliées;
2. une analyse de tout report rétrospectif de pertes que doit effectuer une société qui a déjà été rentable;
3. une analyse de la possibilité d'aller au-delà de la limite de sept ans applicable au report de pertes prospectif.

Question 4

Ceux qui œuvrent dans le milieu fiscal se demandent si les propos formulés à l'exemple 5 du premier supplément de la Circulaire d'information 88-2 sur la DGAÉ valent toujours. On y parle notamment d'emprunts qui se rapportent à une opération de consolidation de pertes et qui ne dépassent pas ce qu'une société peut raisonnablement emprunter pour son entreprise en se basant uniquement sur le crédit accordé par un prêteur avec lequel elle n'a aucun lien de dépendance. Pouvez-vous préciser la position de l'ADRC à ce sujet?

Réponse 4

Ainsi que nous l'avons déjà signalé, les opérations de consolidation de pertes doivent être légalement valides. Les décisions de la Cour suprême du Canada, notamment l'arrêt *Shell*[10], renforcent ce concept. Nous ne nous sentirions toutefois pas à l'aise de rendre une décision anticipée sur une opération de consolidation de pertes qui porte sur des sommes et des délais qui sont, de toute évidence, artificiels. Ainsi, pour rendre une décision anticipée, nous devons pouvoir nous convaincre que les opérations sont plausibles et le moyen le plus rapide d'obtenir cette assurance est une lettre d'engagement.

Question 5

Un autre point qui soulève de l'incertitude est l'affaire *CRB Logging*[11]. À titre de rappel, il s'agissait de l'acquisition indirecte par une filiale d'actions privilégiées donnant droit à des dividendes de sa société-mère. Le tribunal a décidé qu'il n'y avait pas de source de revenu indépendante qui aurait permis à la société-mère de financer les dividendes. Par conséquent, les dispositions relatives à la déductibilité des intérêts

n'avaient pas été respectées et la déduction des intérêts a été refusée. Quelle est la position actuelle de l'ADRC à l'égard de ce type de situation en matière de consolidation des pertes?

Réponse 5

Bien que nous n'irions pas jusqu'à conclure que la décision *CRB Logging* n'est plus une bonne décision en droit, nous avons rendu quelques décisions anticipées sur l'actionnariat en amont. Le critère essentiel à respecter en pareil cas est l'existence au sein de la société-mère d'autres actifs peuvent générer suffisamment de revenus pour payer les dividendes sur les actions privilégiées détenues par la filiale.

Caractère raisonnable de la rémunération des actionnaires et des gestionnaires

Lors de la conférence 2001 de l'Association canadienne d'études fiscales, vous avez discuté de la politique qu'applique depuis longtemps l'ADRC pour déterminer si la rémunération versée à un actionnaire ou à un *gestionnaire* est considérée raisonnable au sens de l'article 67 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (la *Loi*). Vous avez précisé que l'ADRC ne contesterait pas le caractère raisonnable de la rémunération payée par une société privée sous contrôle canadien (SPCC) à un individu qui est l'un de ses actionnaires, à condition que celui-ci participe activement aux activités de la société et qu'il réside au Canada. Vous avez également déclaré que cette politique ne s'appliquerait pas aux honoraires de gestion intersociétés.

Nous croyons comprendre que, depuis la conférence, vous avez reçu plusieurs demandes de décisions anticipées en matière d'impôt sur le revenu portant sur des situations dans lesquelles ces critères avaient été respectés, mais dans lesquels vous n'avez pas pu rendre une décision favorable parce qu'il y avait d'autres facteurs qui permettaient de penser que la rémunération serait versée pour des motifs qui allaient au-delà des objectifs initiaux de la politique.

Question 1

Pouvez-vous nous parler des objectifs de la politique sur la rémunération des actionnaires et des gestionnaires?

Réponse 1

Cette politique vise essentiellement à offrir de la souplesse aux SPCC et à leurs actionnaires et gestionnaires actifs de manière à leur permettre de bénéficier du taux marginal d'imposition en réduisant le revenu imposable de la société jusqu'au plafond de la déduction accordée aux petites entreprises, par le paiement de salaires et de primes sur le revenu tiré des activités normales de l'entreprise. Elle vise aussi à fournir une certitude quant au traitement fiscal des opérations en question.

Question 2

Dans quels cas considérez-vous qu'une situation déterminée respecte les objectifs de cette politique dans le cadre d'une demande de décision anticipée en matière d'impôt sur le revenu?

Réponse 2

En règle générale, nous considérons que toute situation simple, dans laquelle les critères mentionnés ci-dessus ont été respectés et où le revenu qui est utilisé pour payer la rémunération provient des activités normales et continues de l'entreprise, respecte les objectifs de cette politique.

Question 3

La détermination du caractère raisonnable d'une somme est en règle générale une question de fait. La Direction a affirmé à de nombreuses reprises qu'elle refuse de rendre une décision sur des questions de fait. Pourquoi envisageriez-vous la possibilité de rendre une décision anticipée sur le caractère raisonnable de la rémunération versée à un actionnaire ou à un gestionnaire?

Réponse 3

Nous voulons permettre aux contribuables de connaître avec certitude le statut fiscal des opérations qui respectent les objectifs de cette politique. Ainsi que nous l'avons déjà dit, nous souhaitons également accorder de la souplesse aux contribuables en matière de planification fiscale et leur permettre de profiter pleinement du taux marginal d'impôt des sociétés et des particuliers et de bénéficier de toute intégration permise par la *Loi*.

Question 4

Pouvez-vous nous donner quelques exemples de situations que l'ADRC considérerait comme ne respectant pas les objectifs de la politique?

Réponse 4

Oui. Nous considérerions par exemple que ne respecte pas les objectifs de la politique une situation dans laquelle une SPCC verse une rémunération sur le produit tiré d'une vente majeure d'actifs d'entreprise, y compris la vente de tous les actifs d'une entreprise ou ceux d'une division importante. Seraient comprises dans le produit

toutes sources de revenus incluant les gains en capital, la récupération de la déduction pour amortissement et le revenu découlant de la disposition d'immobilisations admissibles. En règle générale, nous ne serions pas préoccupés par la vente de certains actifs, laquelle serait accessoire aux activités normales de l'entreprise.

Question 5

Y a-t-il d'autres situations que vous considéreriez comme ne respectant pas les objectifs de la politique?

Réponse 5

Oui. Ne respecterait pas non plus les objectifs de la politique la situation dans laquelle le revenu de la SPCC provient d'honoraires de gestion ou de dividendes qui ont transité par une structure corporative complexe. En pareil cas, le revenu utilisé pour payer la rémunération ne provient pas des activités normales de l'entreprise de la SPCC.

Question 6

Êtes-vous en train de dire que l'ADRC considérerait la rémunération déraisonnable ou refuserait de rendre une décision dans les cas où, d'après vous, les objectifs de la politique n'ont pas été respectés?

Réponse 6

Non. Tout ce que nous disons, c'est que l'ADRC se réserve le droit, en pareil cas, de contester le caractère raisonnable de la rémunération ou de refuser de rendre une décision. Nous aimerions rappeler que la politique vise les cas simples dans lesquels les critères mentionnés ci-dessus ont été respectés. Nous examinerons toutefois toute situation dans le cadre d'une demande de décision anticipée en matière d'impôt sur le revenu lorsque les faits démontrent que les opérations n'entraînent aucun avantage fiscal exagéré.

Question 7

En cas de demande de décision anticipée en matière d'impôt sur le revenu sur le caractère raisonnable de la rémunération versée à un actionnaire ou à un gestionnaire en vertu de l'article 67 de la *Loi*, y a-t-il des facteurs importants dont il faudrait tenir compte?

Réponse 7

Toute demande de décision anticipée en matière d'impôt sur le revenu devrait comprendre un exposé complet de tous les faits pertinents, le but visé par l'opération projetée et un exposé des motifs pour lesquels la demande devrait être examinée dans le contexte des dispositions applicables de la *Loi*, de la jurisprudence et des politiques de l'ADRC. De plus, lorsque les opérations projetées visent notamment à atténuer les incidences fiscales prévues par la loi d'une province qui n'a pas conclu d'entente de recouvrement avec l'ADRC, la demande de décision devrait comprendre une copie de la décision prise par les autorités de cette province au sujet des opérations projetées ou autre documentation du même type.

Pour ce qui est de la demande de décision anticipée en matière d'impôt sur le revenu sur le caractère raisonnable de la rémunération versée à un actionnaire ou à un gestionnaire en vertu de l'article 67 de la *Loi*, il peut être utile de fournir une analyse complète des incidences fiscales des opérations projetées, d'invoquer des raisons commerciales valables pour justifier le versement de cette rémunération et de fournir une estimation raisonnable du montant de la rémunération.

Intérêts pré-jugement

L'ADRC a récemment examiné plusieurs questions portant sur le traitement fiscal des intérêts pré-jugement dans le cas d'indemnités versées pour congédiement injustifié. Nous comprenons que, bien qu'une indemnité pour congédiement injustifié serait imposée en tant qu'allocation de retraite, la position administrative de l'ADRC est de ne pas imposer les intérêts pré-jugement associés à cette indemnité.

Question 1

Qu'entend-on par intérêts pré-jugement?

Réponse 1

Parfois on les appelle intérêts pré-jugement mais aussi intérêts pré-règlement hors-cour. Par intérêts pré-jugement, on entend une somme qualifiée d'intérêts par les tribunaux ou aux termes d'un règlement hors-cour qui est payable pour le délai écoulé entre le fait générateur du litige et la date du jugement ou du règlement.

Question 2

Quelle est la position administrative actuelle de l'ADRC au sujet du traitement fiscal des intérêts pré-jugement?

Réponse 2

Notre position actuelle est de considérer en règle générale les intérêts pré-jugement comme imposables en tant que revenu d'intérêt s'ils sont des intérêts de par leur nature. Les tribunaux définissent de façon générale les intérêts comme « le rendement, la contrepartie ou le dédommagement de l'utilisation ou la détention par une personne d'une somme d'argent qui appartient à une

autre personne ou qui lui est due ». La question de savoir si une somme payée conformément à une ordonnance d'un tribunal ou à un règlement hors-cour constitue un revenu d'intérêts est une question de fait. À notre avis, lorsqu'une indemnité pour dommages est accordée par un tribunal ou par un règlement hors-cour et qu'elle comprend une somme explicitement identifiée comme étant de l'intérêt calculé sur la totalité ou une partie de cette indemnité, cette somme constitue normalement un revenu d'intérêts entre les mains du bénéficiaire pour l'application de la *Loi*.

Il existe toutefois présentement une exception administrative dans le cas des intérêts pré-jugement se rapportant aux indemnités accordées pour blessures ou décès, aux indemnités pour congédiement injustifié ou aux paiements rétroactifs pour accident du travail. En conséquence, les intérêts pré-jugement sur ces sommes ne sont pas imposables.

Question 3

Quel est le raisonnement suivi par l'ADRC pour ne pas imposer les intérêts pré-jugement sur les indemnités pour congédiement injustifié?

Réponse 3

L'ADRC a publié le 26 avril 1985 un communiqué de presse dans lequel elle déclarait qu'il n'était pas nécessaire d'inclure dans le revenu les intérêts pré-jugement reçus au titre de dommages-intérêts. L'ADRC a appliqué cette directive administrative aux indemnités versées pour blessures ou décès, aux indemnités pour congédiement injustifié et aux paiement rétroactifs pour accident du travail.

Question 4

Quels changements l'ADRC entend-elle apporter à sa position administrative sur les intérêts pré-jugement?

Réponse 4

Notre position administrative repose principalement sur le principe que l'imposition des intérêts pré-jugement devrait suivre le traitement fiscal de l'indemnité à laquelle ils se rapportent. Nous estimons également que les intérêts pré-jugement qui sont des intérêts de par leur nature devraient généralement être imposés à ce titre. Pour être cohérents tant en ce qui concerne les motifs qui justifient notre position administrative et les principes juridiques applicables, nous allons modifier notre politique de manière à exclure de l'exception administrative les intérêts avant jugement sur les indemnités pour congédiement injustifié en les imposant donc en tant que revenu d'intérêts. Essentiellement, notre nouvelle position sera que tous les intérêts pré-jugement, qui sont explicitement identifiés comme étant de l'intérêt dans une ordonnance d'un tribunal ou dans un règlement hors-cour, seront imposés en tant que revenus d'intérêts. L'exception applicable aux intérêts pré-jugement se rapportant aux indemnités versées pour blessures ou décès ou aux paiements rétroactifs pour accidents de travail continuera à s'appliquer. Cette nouvelle position s'appliquera aux ordonnances d'un tribunal et aux règlements hors-cour daté le ou après le 1er janvier 2004.

Par suite de notre nouvelle position administrative, nous continuerons à reconnaître que les intérêts pré-jugement sur les indemnités non-imposables versées pour blessures ou décès ou les paiements rétroactifs pour accidents de travail ne seront pas imposables.

Question 5

Comme pouvez-vous justifier votre nouvelle position compte tenu du jugement rendu par la Cour canadienne de l'impôt dans l'affaire *Dr. Syed Ahmad c. La Reine*[12]?

Réponse 5

Dans cette affaire, l'appelant avait travaillé pour Énergie atomique du Canada limitée (EACL) à titre de chercheur nucléaire pendant vingt ans de 1967 à 1987. En 1984, EACL l'a rétrogradé en raison de l'intervention du principal client d'EACL, Hydro-Ontario. L'appelant a, par la suite, poursuivi Hydro-Ontario en justice pour incitation à rupture de contrat. En 1987, il a été congédié injustement par EACL et a reçu la somme de 102 000 $ en règlement. En 1993, la Cour supérieure de justice de l'Ontario a accordé à l'appelant 488 525 $ à titre de dommages-intérêts généraux, 40 000 $ pour atteinte à la réputation, 388 212 $ à titre d'intérêts pré-jugement et 199 371 $ à titre d'intérêts post-jugement. La Cour d'appel de l'Ontario a confirmé ce jugement en 1997. En établissant l'avis de nouvelle cotisation du contribuable pour 1997, l'ADRC a inclus dans son revenu la somme qui lui avait été adjugée à titre de dommages-intérêts généraux et les intérêts accumulés (hormis une somme d'environ 45 000 $ pour les intérêts sur les dommages-intérêts pour atteinte à la réputation).

La Cour a conclu que les dommages-intérêts généraux ne constituaient pas une allocation de retraite parce qu'ils n'avaient pas été payés relativement à la perte d'une charge ou d'un emploi. Les dommages-intérêts représentaient une indemnité pour la destruction de la carrière de chercheur nucléaire de l'appelant en raison du délit d'incitation à rupture de contrat et non pour la seule perte d'un emploi déterminé. En conséquence, la

Cour a jugé que les dommages-intérêts n'étaient pas imposables.

Quant à l'imposition des intérêts pré-jugement, la Cour a estimé que l'appelant n'avait aucun droit à un montant de principal avant le jugement et qu'aucun intérêt ne pouvait s'accumuler tant que le jugement n'avait pas été rendu. En conséquence, la somme qui avait été qualifiée d'intérêts pré-jugement dans cette affaire faisait partie de l'indemnité accordée et ne constituaient donc pas, dans les faits, des intérêts.

Il s'agit d'un cas d'espèce qui, selon nous, ne contredit pas notre politique sur les intérêts pré-jugement. Essentiellement, la Cour a conclu que la partie de l'indemnité qui, dans cette affaire, était qualifiée d'« intérêts pré-jugement » ne constituait pas de l'intérêt de par sa nature. Comme la Cour a également conclu que l'indemnité ne répondait pas non plus à la définition d'« allocation de retraite », la partie de l'indemnité qui était qualifiée d'« intérêts pré-jugement » n'était pas imposable.

Lorsque des intérêts pré-jugement sont versés au titre d'une indemnité relative à un congédiement injustifié, le montant sera normalement imposé en tant que revenu d'intérêts. Toutefois, si les faits démontrent que la partie qui est qualifiée d'« intérêts » n'est pas de l'intérêt de par sa nature, nous considérerons alors qu'elle fait partie de l'indemnité globale, et elle sera alors imposée en tant qu'allocation de retraite.

Évitement fiscal

Question 1

Les fiscalistes sont toujours intéressés à savoir quels sont les dossiers que l'ADRC est en train d'examiner. Dans ce contexte, pouvez-vous nous dire ce qu'il y a de neuf en ce qui concerne les dossiers portant sur l'évitement fiscal?

Réponse 1

Les dossiers les plus intéressants sur lesquels nous nous sommes penchés récemment peuvent, de façon générale, être qualifiés de cas de chalandage de conventions fiscales.

Question 2

Nous entendons beaucoup parler de chalandage de conventions fiscales. Selon l'ADRC, que faut-il entendre par cette expression?

Réponse 2

Dans le contexte de l'évitement fiscal, nous considérons que le chalandage de convention fiscale s'entend notamment des opérations impliquant l'établissement de la résidence d'un contribuable dans une juridiction particulière pour pouvoir se prévaloir des dispositions des conventions fiscales de cette juridiction dans un but d'évitement fiscal.

Question 3

Ceux qui œuvrent dans le milieu fiscal se demandent si l'ADRC peut contester ce type d'opérations. Sur quels fondements l'ADRC conteste-t-elle en fait ces opérations?

Réponse 3

Un des motifs invoqués pour refuser à un contribuable de se prévaloir des avantages d'une convention fiscale est ce qu'on appelle le concept de l'abus des conventions fiscales; les conventions fiscales visent à supprimer la double imposition et à empêcher l'évasion fiscale. Les commentaires sur l'article premier du *Modèle de Convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune* prévoient notamment ce qui suit, au paragraphe 9.4 :

> *… il est entendu que les États n'ont pas à attribuer les avantages prévus par les conventions sur la double imposition lorsque des opérations qui constituent un abus des dispositions de la convention ont été conclues.*

Un autre motif de contester de telles opérations est, évidemment, la DGAÉ.

Question 4

Quel type de chalandage de conventions fiscales l'ADRC cherche-t-elle à contrer?

Réponse 4

La politique de l'ADRC est de contester tous les chalandages de conventions fiscales.

Impôt sur les charges sociales et crédit pour impôt étranger

L'article 126 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (la *Loi*) accorde au contribuable un crédit pour l'impôt qu'il a payé au gouvernement d'un pays étranger. L'ADRC précise, au paragraphe 5 du bulletin d'interprétation IT-122R2, que l'impôt de sécurité sociale des États-Unis payé par un employé constitue un impôt sur le revenu et peut, par conséquent, être considéré comme un « impôt

sur le revenu ne provenant pas d'une entreprise » au sens du paragraphe 126(7) de la *Loi* aux fins du crédit pour impôt étranger prévu par l'alinéa 126(1)*a*). L'ADRC a également confirmé que les contributions à la sécurité sociale en France et en Allemagne peuvent être considérées comme un « impôt sur un revenu ne provenant pas d'une entreprise ».

Question 1

L'ADRC a-t-elle l'intention d'étendre à d'autres pays le traitement réservé aux cotisations sociales françaises et allemandes?

Réponse 1

Nous avons examiné le traitement de l'impôt sur les charges sociales en tant qu'impôt sur le revenu ou les bénéfices pour l'application du crédit pour impôt étranger et nous en sommes arrivés à la conclusion que la position articulée dans le bulletin IT-122R2 n'est pas justifiée en droit, parce que les impôts sur les charges sociales examinés ne répondent pas à la définition d'impôts. En conséquence, nous avons entrepris la révision de notre position sur ce point. En principe, l'impôt sur les charges sociales ne sera plus considéré comme un « impôt sur un revenu ne provenant pas d'une entreprise » aux fins du crédit pour impôt étranger. Les interprétations techniques relatives au traitement fiscal des contributions à la sécurité sociale en France et en Allemagne en tant que crédit pour impôt étranger sont donc désuètes et non fiables.

Question 2

Qu'en est-il de l'impôt sur les charges sociales aux États-Unis?

Réponse 2

En principe, l'impôt sur les charges sociales ne sera plus considéré comme un « impôt sur un revenu ne provenant pas d'une entreprise » aux fins du crédit pour impôt étranger. Toutefois, aux termes de la convention fiscale conclue entre le Canada et les États-Unis, le Canada a expressément convenu d'accorder un crédit pour impôt étranger au titre des versements effectués sous le régime de la *Federal Insurance Contributions Act,* plus couramment appelé impôts FICA. Ainsi, aux termes du traité fiscal que nous avons signé avec les États-Unis, nous continuons à accorder un crédit pour impôt étranger dans le cas des impôts FICA.

Question 3

Pouvez-vous expliquer les raisons du changement de votre position générale?

Réponse 3

La position exposée dans le bulletin d'interprétation IT-122R2 suivant laquelle les impôts sur les cotisations à la sécurité sociale perçues sous le régime de la *Federal Insurance Contributions Act* des États-Unis sont des impôts sur le revenu ou les bénéfices était fondée sur une décision rendue en 1962 par la Commission de révision de l'impôt dans l'affaire Selcy[13]. La Commission avait jugé que les cotisations à la sécurité sociale versées par un contribuable canadien aux États-Unis remplissaient les conditions requises pour être considérées comme un impôt sur le revenu ou comme un impôt sur les bénéfices aux fins du crédit pour impôt étranger. Le ministère du Revenu national a accepté cette décision et en a tenu compte dans le bulletin d'interprétation IT-122R2. Nous avons toutefois décidé de ne plus suivre la décision Selcy compte tenu du fait que les tribunaux canadiens (aussi récemment que dans l'affaire *Yates c. La Reine*[14]), ont adopté la définition que la Cour suprême du Canada avait donnée du terme « impôt » dans l'arrêt Lawson[15] :

> *[TRADUCTION] Un impôt est un prélèvement, susceptible d'exécution forcée en vertu de la loi, imposé en vertu de l'autorité d'une législature par un organisme public et perçu à des fins publiques.*

Cette interprétation judiciaire du sens du mot « impôt » par la Cour suprême a été citée à plusieurs reprises. Comme celui qui cotise à un régime de sécurité sociale retire des avantages économiques précis des cotisations qu'il verse, on ne saurait dire que les sommes qu'il verse sont prélevées à des fins publiques et elles ne constituent donc pas un impôt sur le revenu ou sur les bénéfices. Pour ce motif, les cotisations à la sécurité sociale ne remplissent pas, en règle générale, les conditions requises pour être considérées comme des impôts sur le revenu ou sur les bénéfices parce qu'en réalité, elles ne sont pas des impôts au sens que les tribunaux ont donné à ce terme.

Question 4

Ce changement s'applique-t-il à l'année d'imposition 2003 des contribuables?

Réponse 4

Pour nous donner suffisamment de temps pour informer adéquatement le public et pour faciliter notre tâche administrative, la nouvelle politique ne s'applique qu'à l'année 2004 et aux années d'imposition subséquentes. Le bulletin d'interprétation IT-122R2 est annulé et le changement de politique devrait être expliqué dans un bulletin de nouvelles techniques.

Pertes agricoles restreintes (article 31)

Récemment, la Cour d'appel fédérale a statué sur deux affaires portant sur la question de savoir si la déductibilité de pertes agricoles serait restreinte par l'article 31 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (la *Loi*). Dans l'affaire *Kroeker c. La Reine*[16], l'appelante et son mari vivaient sur une ferme, acquise en 1982 et qu'ils exploitaient sous forme de société de personnes. De 1987 à 1992, l'appelante travaillait à temps plein comme contrôleure chez un fabricant d'équipement agricole alors que son mari s'occupait de la ferme. Les activités agricoles de la société de personnes consistaient à la culture de céréales et l'élevage de bétails. Cependant, la culture de céréales étant une activité dont les résultats sont bien souvent imprévisibles, l'appelante a expliqué qu'entre 1989 et 1992 la société de personnes a graduellement concentré ses efforts vers ses activités d'élevage de bétails. Entre 1993 et 1995, l'entreprise agricole a essuyé des pertes variant de 4 200 $ à plus de 42 000 $ alors que les revenus agricoles bruts oscillaient entre 83 000 $ et 108 000 $. L'appelante a déduit de son revenu net sa part des pertes, soit 50 %. L'ADRC a appliqué le paragraphe 31(1) de la *Loi* au motif que rien ne démontrait qu'il était raisonnable de s'attendre à ce que la société de personne tire des bénéfices « considérables » de ses activités agricoles. La Cour d'appel fédérale a conclu que les pertes étaient déductibles en entier parce que l'appelante avait consacré ses capitaux, son temps et son travail à l'entreprise agricole et que, en 1998, cette dernière avait effectivement réalisé des bénéfices.

Dans l'affaire *Taylor c. La Reine*[17], l'appelant exploitait une entreprise agricole familiale depuis 1971. De 1987 à 1998, l'appelant réalisait des revenus agricoles bruts variant entre 22 000 $ et 88 000 $ qui généraient des pertes agricoles nettes oscillant entre 2 500 $ et 50 000 $. L'appelant travaillait aussi à temps plein depuis de nombreuses années pour une raffinerie de pétrole. À l'origine, les activités agricoles consistaient à l'élevage de bovins dont le nombre de bêtes était passé de cinq à plus d'une centaine. En 1997, l'entreprise agricole a modifié ses activités pour devenir une entreprise de fenaison après que l'appelant fut appeler à vendre son troupeau à la suite d'une infection bactériologique. L'appelant avait investi plus de 300 000 $ dans son entreprise agricole et y avait consacré plus de temps qu'à son emploi. L'ADRC a restreint la déductibilité des pertes agricoles en vertu du paragraphe 31(1) de la *Loi*, mais la Cour d'appel fédérale a conclu, conformément à l'arrêt qu'elle avait rendu dans l'affaire *Kroeker*, que les pertes étaient entièrement déductibles.

Question 1

Compte tenu des arrêts *Kroeker et Taylor*, l'ADRC pourrait-elle élaborer sa position au sujet de l'application de l'article 31 aux pertes agricoles?

Réponse 1

Nous sommes d'avis que les arrêts *Kroeker et Taylor* sont des décisions d'espèce. Le raisonnement suivi par la Cour dans son analyse des faits n'est pas incompatible avec la méthode générale que nous appliquons pour déterminer si le revenu provenant de l'agriculture, seul ou en combinaison avec une autre source de revenu, constitue la principale source de revenu du contribuable.

Dans son analyse, la Cour a formulé des observations au sujet du temps consacré aux opérations agricoles, sur les capitaux investis de même que sur l'actuelle ou éventuelle rentabilité de la ferme. Ces facteurs avaient été établis par la Cour suprême dans l'arrêt *Moldowan c. La Reine*[18] et l'ADRC les utilise pour déterminer si l'agriculture constitue la principale source de revenu d'un contribuable.

Ces arrêts font toutefois ressortir qu'il peut y avoir lieu, dans certains cas, d'accorder une plus grande importance au temps et aux capitaux investis lorsqu'on se prononce sur cette question.

Question 2

Quelle méthode l'ADRC suit-elle pour déterminer la déductibilité des pertes agricoles?

Réponse 2

L'analyse des pertes agricoles comporte deux étapes.

Premièrement, nous examinons les pertes pour déterminer si elles sont imputables à une source de revenu. S'il n'y a pas de source, les pertes ne sont pas déductibles.

En second lieu, si l'on conclut que les pertes proviennent d'une source, nous déterminons si cette source, seule ou en combinaison avec une autre source de revenu, constitue la principale source de revenu du contribuable. Dans la négative, les pertes sont restreintes par application de l'article 31 de la *Loi*.

Question 3

Compte tenu des arrêts *Stewart*[19] et *Walls*[20] de la Cour suprême, comment l'ADRC détermine si des pertes agricoles se rattachent à une source de revenu?

Réponse 3

Conformément à la méthode suivie par la Cour suprême dans les arrêts *Stewart* et *Walls*, nous nous interrogeons sur la question de savoir si les activités agricoles sont exercées en vue de réaliser un profit ou s'il s'agit d'une simple démarche personnelle. Lorsque la nature de l'entreprise du contribuable comporte des aspects indiquant qu'elle pourrait être considérée comme une activité personnelle, il faut ensuite déterminer si l'entreprise est exploitée d'une manière suffisamment commerciale. Dans l'affirmative, les pertes qui peuvent être rattachées à ces activités seront considérées comme provenant d'une source de revenu.

Pour déterminer si les activités agricoles sont exercées d'une manière commerciale, nous tenons notamment compte des facteurs suivants :

- l'ampleur des capitaux investis dans l'infrastructure et la machinerie agricoles;
- les antécédents et l'expérience du contribuable en agriculture;
- le temps consacré à l'agriculture;
- la capacité de l'entreprise de réaliser un profit;
- le plan d'affaire de même que le plan d'action que le contribuable entend suivre en ce qui concerne ses activités agricoles;
- l'état des revenus bruts et des revenus ou des pertes générés par la ferme pour les années antérieures;
- l'ampleur et le mode d'exploitation de la ferme par rapport aux autres entreprises agricoles de la région.

Question 4

Si les activités agricoles sont poursuivies en vue d'un profit, comment l'ADRC détermine-t-elle si les pertes agricoles sont restreintes par application de l'article 31 de la *Loi*?

Réponse 4

Pour établir si l'agriculture constitue une des principales sources de revenu du contribuable, nous comparons l'entreprise agricole aux autres sources de revenu du contribuable en examinant le temps qu'il consacre à l'agriculture, les capitaux qu'il a investis dans son entreprise agricole ainsi que l'actuelle et éventuelle rentabilité de la ferme. Nous devons soupeser ces trois facteurs puisque aucun d'entre eux n'est à lui seul décisif.

Toutefois, pour décider de l'importance à accorder à chacun de ces facteurs, nous examinons les activités courantes et habituelles du contribuable. Si le contribuable a de l'expérience dans le domaine agricole et que son mode de vie est axé sur l'agriculture, nous considérons alors que le temps et les capitaux qu'il a engagés dans ses activités agricoles revêtent une plus grande importance. Il en serait ainsi, par exemple, lorsqu'un contribuable est un agriculteur de deuxième génération et qui accepte un travail extérieur comme revenu d'appoint.

En revanche, lorsque le mode de vie habituel du contribuable n'est pas axé sur l'agriculture, le critère de la rentabilité devient alors plus importante. Il en serait ainsi lorsqu'un contribuable, qui tire un revenu d'un emploi, d'une profession ou d'une pension, a décidé d'entreprendre une activité agricole après avoir établi une carrière ou après avoir pris sa retraite. En pareil cas, le facteur le plus important est celui de savoir si l'entreprise agricole assure au contribuable, ou si l'on peut s'attendre à ce qu'elle lui assure, un niveau de revenu suffisant pour maintenir son style de vie.

Question 5

Dans l'arrêt *Donnelly c. La Reine*[21], la Cour d'appel fédérale a estimé qu'il fallait démontrer l'existence d'une « expectative raisonnable de bénéfices considérables » pour pouvoir conclure que l'agriculture constituait la principale source de revenu du contribuable. Dans l'arrêt *Kroeker*, il semble que la Cour a établi une distinction avec l'arrêt *Donnelly*. Elle a en effet estimé que cet arrêt ne s'appliquait que dans les cas où le contribuable s'occupait d'élevage de chevaux de course. Dans ce contexte, l'ADRC pourrait-elle préciser quelle méthode elle entend suivre dans les cas portant sur des employés à temps plein ou des professionnels qui subissent des pertes liées à l'élevage de chevaux de course?

Réponse 5

Nous avons l'intention d'utiliser la méthode en deux étapes mentionnée ci-dessus pour évaluer la déductibilité des pertes subies dans le cadre d'une entreprise d'élevage de chevaux de course.

À notre avis, lorsqu'un employé à temps plein ou un professionnel commence à élever des chevaux de course, ces activités comportent fort probablement un aspect personnel ou de « passe-temps ». En conséquence, pour décider si les activités d'élevage de chevaux sont

exercées en vue de réaliser un profit, nous tiendrons compte de l'ensemble des faits, y compris des facteurs énumérés à la question 3 qui précède, pour établir si les activités en question sont exercées d'une manière suffisamment commerciale.

En second lieu, pour déterminer si les activités constituent la principale source de revenu du contribuable, nous tiendrons compte du temps consacré par le contribuable à cette activité, des capitaux qu'il y a investis et de l'actuelle et éventuelle rentabilité de l'entreprise. Comme le style de vie du contribuable n'est pas axé sur l'agriculture dans le cas considéré, le facteur le plus important sera celui de l'actuelle et éventuelle rentabilité de l'entreprise. Dans ce contexte, les observations formulées dans l'arrêt *Donnelly* sont pertinentes et nous nous demanderons si l'on peut s'attendre à ce que l'entreprise de course de chevaux assure au contribuable un niveau de revenu suffisant par rapport à ses autres sources de revenus.

---

[1] *Kenneth B.S. Robertson Ltd. c. MRN*, 2 DTC 655 (Cour de l'Éch.).

[2] *Blue Mountain Resorts Limited c. La Reine*, 2002 DTC 1886; [2002] 4 CTC 2016 (CCI).

[3] *Sous-ministre du Revenu du Québec c. Compagnie Meloche inc.*, 2002 DTC 7169 (CAQ).

[4] *Burrard Yarrows Corporation c. La Reine*, 86 DTC 6459; [1986] 2 CTC 313 (CF, 1re inst.), à la page 6463, confirmé à 88 DTC 6352; [1988] 2 CTC 90 (CAF).

[5] *Ikea Limited c. La Reine*, 98 DTC 6092; [1998] 2 CTC 61 (CSC).

[6] *Dixie Lee (Maritimes) Ltd. c. La Reine*, 88 DTC 6108; [1991] 2 CTC 61 (CF, 1re inst.), confirmé à 91 DTC 5518; [1991] 2 CTC 167 (CAF).

[7] *General Electric Capital Equipment Finance Inc. c. La Reine*, 2002 DTC 6734; [2002] 1 CTC 217 (CAF).

[8] *Terrance G. Archbold c. La Reine*, [1995] 1 CTC 2872. (DTC non disponible)

[9] *Crestglen Investments Limited c. MRN*, 93 DTC 462; [1993] 2 CTC 3210 (CCI). Il est important de noter que l'interdiction de signer un contrat avec soi-même peut être annulé par une loi. Par exemple, l'article 60 de la *Partnership Act* (Alberta), l'article 60 de la *Partnership Act* (Saskatchewan) et l'article 13 de la *Limited Partnership Act* (Nouvelle-Écosse) permettent à un commanditaire de prêter de l'argent et de faire des affaires avec la société en commandite. Vous pouvez aussi consulter l'alinéa 12(2)b) de la *Loi sur les sociétés en nom collectif* (Ontario) qui permet à un commanditaire d'agir à titre d'entrepreneur pour une société en commandite.

[10] *Shell Canada Ltd. c. La Reine*, 99 DTC 5669; [1999] 4 CTC 313 (CSC).

[11] *C.R.B. Logging Co. Ltd. c. La Reine*, 2000 DTC 6547; [2000] 4 CTC 157 (CAF).

[12] *Dr Syed Ahmad c. La Reine*, 2002 DTC 2065; [2002] 4 CTC 2497 (CCI).

[13] *Charles E. Seley c. MRN*, 62 DTC 565 (CAI). (CTC non disponible)

[14] *Frank Yates c. Sa Majesté la Reine*, 2001 DTC 761. (CTC non disponible)

[15] *Lawson*, [1931] R.C.S. 357.

[16] *Anna Kroeker c. La Reine*, 2002 DTC 7436; [2003] 1 CTC 183 (CAF).

[17] *Ken M. Taylor c. La Reine*, 2002 DTC 7596; [2003] 1 CTC 318 (CAF).

[18] *William Moldowan c. La Reine*, 77 DTC 5213; [1977] CTC 310 (CSC).

[19] *Brian J. Stewart c. La Reine*, 2002DTC 6969; [2002] 3 CTC 439 (CSC).

[20] *La Reine c. Jack Walls et Robert Buvyer*, 2002 DTC 6960; [2002] 3 CTC 421 (CSC).

[21] *La Reine c. Andrew Donnelly*, 97 DTC 5499; [1998] 1 CTC 23 (CAF).